

ELISÃO, SIMULAÇÃO E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

ELIANA CALMON ALVES

Ministra do Superior Tribunal de Justiça

1. Elisão

Na doutrina brasileira é a ELISÃO definida como uma conduta lícita do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, sem envolver nenhuma prática simulatória, com o escopo de obter uma carga tributária menor, legalmente aceita.

A definição de elisão fiscal exclui a idéia de condutas infracionais, tais como sonegação, falsidade e outras práticas ilegais, consubstanciadas na adoção de opções fiscais menos onerosas.

Examinada a elisão sob a ótica do direito individual do contribuinte, com a garantia de se auto-organizar, temos prática inteiramente lícita. Se vista sob o enfoque social, pode-se até condenar aquele que se pretende beneficiar em detrimento do Estado. Segundo o professor Marco Aurélio Greco, tem o tema o interesse dos juristas há pelo menos 650 anos.

O Estado procura dificultar as práticas elisivas do contribuinte, e cria normas proibitivas de certas e determinadas condutas, o que leva a uma proliferação e complexidade de normas, ensejadoras inclusive, do conflito da lei no tempo, porque as normas antielisivas dirigem-se para o futuro.

Ao se fazer abordagem sobre elisão, é preciso ter em mente a necessidade de abandonar os meros conceitos formais do Direito Tributário, e mergulhar nos aspectos substanciais das relações Estado versus contribuinte, regidos pelos princípios subjetivados, tais como: isonomia, capacidade contributiva, distorções da atividade empresarial,

etc. No Brasil, após a Constituição Federal de 1988, foi aguçada a sensibilidade para os aspectos subjetivados das relações.

Enfim, não se deve perder de vista que o direito individual de se auto-organizar e a liberdade de iniciativa, como todo direito individual, não são absolutos e encontram limites na medida em que são exercidos em detrimento do social.

Na avaliação da licitude ou ilicitude, exerce o Judiciário o grande papel de normatizar subjetivamente a conduta do contribuinte, dentro de limites além do formal e ingressa no exame do resultado do comportamento. Ademais, a LC 104, de 10/01/2001, ao introduzir o parágrafo único ao art. 116 do CTN, consagrou para os administradores e para o Judiciário a tarefa de interpretar os fatos sob o enfoque eminentemente substancial, o que despreza a idéia de o Direito Tributário ser interpretado como um direito formal.

O vazio legislativo da norma introduzida deixa para o legislador ordinário a tarefa de tratar com miudeza e casuísmo a questão hoje colocada: "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária?" Traduzindo: na interpretação das normas que envolvem elisão fiscal, deve ter o Estado, seja administrador, seja juiz, a preocupação em fazê-la, e manter o equilíbrio entre o interesse individual e a finalidade social?

Por certo, em um Estado de Direito, a resposta só poderá ser afirmativa. Afinal, é o Estado fiador de princípios e valores contidos na Lei Maior, os quais não podem ser desatendidos sob pena de colocar em perigo a ordem jurídica estabelecida.

2. Simulação

Na execução de práticas elisivas, acaba o contribuinte extrapolando e caindo no terreno da simulação. Esta, diferentemente, é anti-social e antijurídica, merecendo reprimenda quando extrapola os limites do tolerável. Mas até onde vai a tolerância? Para saber o limite tolerável da simulação, mister se faz defini-la. Dentro de um critério simplista, pode-se dizer: simulação é utilizar meios aparentes para ocultar o que realmente é desejado.

No estudo da simulação, para melhor compreendê-la, é preciso que se faça a distinção entre CAUSA e MOTIVO. A causa identifica-se com a finalidade visada pela lei, é objetiva, visível, e exposta no próprio perfil do negócio realizado.

O motivo, diferentemente, é de ordem subjetiva. Quando se fala em simulação, tem-se um negócio jurídico cuja causa não corresponde ao motivo. Tem-se a aparência de negócio, com a ocultação do realmente desejado. Em outras palavras, o negócio jurídico aparente não traduz o desejo do contratante, pois o negócio real é DISSIMULADO.

Na simulação estão conjugados três elementos:

- 1) divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada no negócio ostensivo;
- 2) acordo das partes quanto ao negócio dissimulado; e
- 3) intenção deliberada de enganar terceiros pessoas.

No campo do Direito Civil, a simulação acarreta a anulabilidade do negócio jurídico, pois se trata de um vício de vontade. Anula-se o negócio simulado, e permanece como bom o negócio até então dissimulado.

No campo do Direito Tributário, a simulação vem sendo questionada em relação aos negócios fiduciários, nos quais há um

descompasso entre o contrato ostensivo e o fim objetivado pelo contribuinte. É o que acontece em relação ao contrato de arrendamento mercantil, ou leasing, típico contrato fiduciário.

O Superior Tribunal de Justiça, em matéria cível, fez editar interessante súmula que atualmente está sendo questionada na Corte Especial. Diz o enunciado do verbete:

A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação.

(Súmula 263/STJ)

O questionamento anunciado está na aplicabilidade ou não da súmula em matéria tributária. Tenho entendimento, esposado em diversos julgados, no sentido de que o contrato de leasing, estruturado na disciplina da Lei 6.099, de 12/09/74, com a redação dada pela Lei 7.132, de 20/10/83, não mais enseja descaracterizações ao bel prazer do Fisco.

O leasing, ou arrendamento mercantil, é hoje contrato nominado, definido como o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária. O objeto é o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta (art. 1º, parágrafo único, Lei 6.099/74, com redação da Lei 7.132/83)

Entendo estar o Fisco impedido de descaracterizar o instituto ao seu talante, a partir do estabelecimento das hipóteses pelo art. 2º da Lei 6.099/74, quando então deixou de gozar de tratamento de contrato nominado. Assim, somente a lei pode estabelecer a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil. Nesse sentido é o Recurso Especial 268.005/MG, da Primeira Turma do STJ, relatado pelo Ministro José Delgado. Colhe-se do voto do relator trecho bem elucidativo:

Não havendo qualquer norma legal quanto ao valor específico de cada contraprestação, evidencia-se que a existência de valores distintos (crescentes ou decrescentes e até o valor simbólico) não justifica a descaracterização do contrato de leasing."

Nota-se a preocupação em não deixar por conta do Fisco a desqualificação de um contrato de leasing para considerá-lo diferente da avença ostensiva, senão quando grosseira se fizer a simulação.

3. Crise contra a Ordem Tributária

A intervenção do Estado na economia é imprescindível para a preservação da ordem econômica, abalada por condutas abusivas. Porém, ela fez surgir os chamados delitos econômicos, neles incluídos a ampla gama de litígios que afetam as relações de índole econômica, excluindo-se do gênero apenas os delitos contra a propriedade.

Não escapam dessa rubrica, **delitos econômicos**, tipificações antigas da legislação penal, tais como a fraude fiscal, a gestão abusiva, a usura e a falência, dentre outros. Adquirem eles relevância no contexto dos chamados CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, espécie do gênero, chamados de Direito Penal Tributário, pois afetam sobretudo a capacidade de arrecadação: excluem dos cofres do erário expressivos recursos e mingam a principal fonte de receita - a tributária. O dano social do delito é de grande alcance, visto estimar a Receita Federal que, no Brasil, somente ingressa nos cofres públicos metade do que por lei deveria ser recolhido.

Os crimes tributários, ou crimes de "colarinho branco", no Brasil, não se constituem em privilégio dos grandes empresários ou contribuintes de alta riqueza. Atestam os Tribunais a existência do tipo entre pequenos e médios empresários, o que não se constitui em excepcionalidade, tendo em vista o peso da altíssima carga tributária sobre as pessoas físicas ou jurídicas, estimada em cerca de 34% do PIB.

Há de ressaltar, ainda, a prática reiterada de sonegar receitas, seja com condutas elisivas que o Fisco tenta podar, seja com o cometimento de infrações à legislação tributária, mesmo enfrentando o risco de autuação, com pesadas multas.

O Fisco tem encetado como política arrecadatória a criminalização de condutas que não passam de ilícito administrativo-tributário, com o objetivo de coibir as práticas de sonegação. Chama a atenção o rigor formal do legislador, em defesa do Fisco, e em detrimento a um relevantíssimo aspecto: a natureza ontológica de um ilícito que se transforma em crime pela só vontade do Estado Legislador.

Observa-se, dentre as tendências do novo modelo social do Estado Moderno, a desregulamentação, a descentralização e a descriminalização de conduta, vertentes destinadas a tornar o Estado menos pesado, e a deixar para as regras sociais de conduta a incumbência de, por si só, comandarem a reprovabilidade.

Assim, repito, mercê da tendência à descriminalização, o Estado Brasileiro, na contramão da história, tem tipificado como crime condutas que não passam de um ilícito tributário. A objetividade dos textos legislativos não deixa outra idéia senão a de ter o Estado, por escopo colocar em situação vexatória o contribuinte, para fazê-lo pagar o débito cobrado como tributo.

Dentro de um universo rico em casuísmos, exceções e controvérsias doutrinárias, destaco, nesta oportunidade, três questões ensejadoras de constantes demandas: a denúncia genérica nos crimes societários; a tipicidade nos crimes de sonegação fiscal; e, por fim, a apropriação indébita dos tributos indiretos, cujo mecanismo de arrecadação enseja a existência de dois contribuintes: o que paga, chamado de contribuinte de fato, e o que recebe para depois recolher aos cofres públicos, o contribuinte de direito.

Início pelo tema referente à precisão da denúncia nos chamados crimes societários. Em princípio, admitiu a jurisprudência a denúncia genérica. Esse entendimento levava, muitas vezes, à absolvição, pela dificuldade em se estabelecer, ao final, a autoria de cada uma das fases delitivas; por outro lado, facilitava o Ministério Público e dificultava sobremaneira a defesa.

Coube ao STJ inaugurar uma nova linha de entendimento, seguida pelo STF. Anote-se, dentre os primeiros julgamentos no STJ, o HC 8.258/PR, relatado pelo Ministro José Arnaldo da Fonseca, da 5ª Turma, DJ de 06/09/1999, do qual destaco:

"1. Nos chamados crimes societários é imprescindível que a denúncia descreva, pelo menos o modo como os co-autores concorreram para o crime.

2. A invocação da condição de sócio, gerente ou administrador, sem a descrição de condutas específicas, não basta para viabilizar a peça acusatória, por impedir o pleno direito de defesa."

No STF, colhe-se adesão em inúmeros julgados, dos quais cito o HC 80.876/RJ, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão:

HABEAS CORPUS. PACIENTE DENUNCIADO PELA PRÁTICA DOS CRIMES DOS ARTIGOS 4.º E 5.º DA LEI N.º 7.492/86 (GERÊNCIA FRAUDULENTA E DESVIO DE BENS OU VALORES DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA). INDEFERIMENTO DE WRIT POR ACÓRDÃO QUE TEVE POR VÁLIDA IMPUTAÇÃO GENÉRICA DO CRIME, SEM PARTICULARIZAÇÃO DA CONDUTA DOS AGENTES, CO-AUTORES E PARTÍCIPES.

Descabimento da acusação, se patenteado que o paciente jamais exerceu a gerência ou direção da empresa, de cujo quadro social nem sequer participava quando ocorreram os fatos delituosos. Inexistência, ademais, de qualquer prova de haver-se beneficiado do

alegado desvio de recursos. Habeas corpus deferido para o fim de trancar a ação penal com relação ao paciente, por falta de justa causa.

Observa-se, pela evolução da jurisprudência, que o contribuinte tem obtido no Judiciário maior espaço para se defender de um Estado “guloso” e “teimoso” em não patrocinar a reforma tributária, além de impor um brutal arrocho fiscal, sob o signo da criminalização.

O segundo destaque a ser feito é para o crime de sonegação fiscal e sua tipicidade lógica. O questionamento reside, no tipo do art. 1º da Lei 8.137/90; o agir do contribuinte, levado à suspensão ou redução do tributo, é crime de mera conduta ou crime de resultado?

Se de mera conduta, temos, independente do que se possa identificar como supressão ou redução no pagamento do tributo, a só intenção do contribuinte em agir com o intuito de não pagar é considerado crime.

Se crime de resultado, somente será possível imputar-lhe a autoria da sonegação, se efetivamente o seu proceder resultar em supressão ou redução no pagamento do tributo, conclusão só obtida quando da finalização do procedimento fiscal. Ademais, o art. 83 da Lei 9.430/96 afirma: o Ministério Público só pode ser noticiado pelo Fisco, para efeito de deflagração da ação penal, quando finalizada a apuração na esfera administrativa.

Resiste o Ministério Público em aceitar a lei e a ordem natural das coisas, e sustenta ter criado o legislador condição de procedibilidade para o seu agir, o que é inadmissível. Considera o parquet que os intermináveis processos administrativos e seus inúmeros recursos levariam à impunidade, pela prescrição. Porém, este argumento não justifica a antecipada criminalização de conduta.

Há, em andamento, no Congresso, a PEC 175/1995, que prevê no § 4º do art. 1º: ninguém será processado por crime contra a ordem

tributária, antes de encerrado, na via administrativa, o processo respectivo. O projeto, entretanto, não consegue prosperar.

Também aborda o mesmo tema o Projeto de Lei Complementar 646/99 – Código de Defesa do Contribuinte –, cujo escopo é proteger o contribuinte da “gula” fiscal, repetindo princípios, direitos e garantias já previstos na Constituição e no próprio CTN, mas de interesse evidente para quem, se sentindo espoliado pelo Estado, tem relação desrespeitosa para como o aparelho arrecadador. O CDC seria uma espécie de resgate do respeito a quem sustenta a mais importante das receitas estatais, pela segurança quanto aos direitos do contribuinte, enquanto se limitaria à atuação fiscal.

A antiga jurisprudência do STJ chegou a ostentar julgados em favor do entendimento esposado nos projetos de lei. Todavia, voltou atrás, quando o Ministério Público Federal passou a se colocar sistematicamente contra o que chamou de condição de procedibilidade. Nesse aspecto, vem o contribuinte perdendo espaço para o Fisco.

O último questionamento diz respeito à extinção da punibilidade do crime de APROPRIAÇÃO INDÉBITA, em razão do parcelamento. O art. 168-A da Lei 9.983/2000 introduziu um tipo específico ao crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal, e denominou-o, APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. A partir de então, ficou evidenciado o uso da tipificação delitiva, pelo legislador, para o só efeito de arrecadação, visto que:

- 1) prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do início da ação fiscal (§ 2º, art. 168-A);
- 2) faculta ao juiz a não-aplicação da pena, se o pagamento foi posterior à instauração do procedimento fiscal, mas antes da denúncia (§ 3º, I, art. 168-A)

Assim, o art. 14 da Lei 8.137/90, bem como o art. 34 da Lei 9.249/95, têm ensejado questionamentos. Ambos falam em promover o pagamento. Mas, afinal, o que é promoção de pagamento? Para o STF, promover o pagamento não significa prometer pagar, e ostenta a posição de que o parcelamento não extingue a punibilidade. O STJ entendia que o parcelamento extingua a punibilidade, depois, adotou a mesma posição do Supremo. Entretanto, bem recentemente, voltou atrás para adotar a posição inicial, em divergência, portanto, com a Corte Maior.

No RHC 11.598/SC, julgado pela Terceira Seção, em 08 de maio de 2000, deu-se a mudança da jurisprudência, após acirrados debates, os quais levaram ao acórdão que recebeu a ementa seguinte:

CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO.

I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto.

II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes.

Prevaleceu o entendimento de que a manifestação concreta do contribuinte, no sentido de reconhecer a sua obrigação e se dispor a saldá-la, mesmo de forma parcelada, única modalidade possível para ele, afasta a justa causa para uma ação penal. Para o STJ, a expressão PROMOVER, usada pelo legislador, equivale à intenção concreta de pagar, e o parcelamento é a prova cabal desta intenção.

Na tentativa de justificar a posição, argumentou o relator, Ministro Gilson Dipp, que o parcelamento consiste em uma espécie de

novação, pois extingue a anterior obrigação, e faz surgir uma nova. Assim, altera a natureza jurídica da relação de tal forma a não mais se poder nela inserir o antigo conteúdo criminal oriundo da relação extinta. Resolve-se, a querela, daí por diante na esfera cível. Observa-se, no reforço argumentativo, a nítida intenção de conduzir o problema para o seu leito verdadeiro, ou seja, o afastamento da infração da esfera penal para a cível.

Aspecto relevante no precedente foi a posição assumida pelo Ministério Público. Em seu parecer, favorável ao contribuinte, enfatizou o parquet aspecto social da lei penal, cujo rigor não tem concorrido para melhorar as condições de vida da sociedade brasileira. Ora, o encarceramento de empresários em débito com o Fisco soa em descompasso numa comunidade que se sente agredida em sua cidadania, com criminalidade exacerbada na área da segurança pública. Afinal, pugna-se por um equilíbrio entre crime e castigo.

Outro aspecto destacado, com ênfase, no voto condutor do acórdão, foi a questão do REFIS da Lei 9.964/2000. Pela norma, o parcelamento suspende o processo até o cumprimento da obrigação por inteiro, o que pode ocorrer até o espaço de trinta anos. A lei mostra claramente a disposição do legislador em criminalizar para promover a cobrança, o que me parece uma demasia. Daí a intervenção do Poder Judiciário conduzindo os fatos para o seu caminho natural.